

Дело C-935/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

23 декември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Областен
административен съд Вроцлав, Полша)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

3 октомври 2019 г.

Жалбоподател:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Предмет на главното производство

Жалба срещу налагането на допълнително задължение за заплащане на данък върху стоките и услугите на основание член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Отправеното на основание член 267 ДФЕС преюдициално запитване се отнася до съвместимостта с правото на Съюза на налагането на допълнително задължение за заплащане на данък върху стоките и услугите на основание член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС.

Преюдициален въпрос

Съответства ли допълнително данъчно задължение като предвиденото в член 112b, параграф 2 от полския закон за ДДС на разпоредбите от

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр.1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, изменена, наричана по-нататък „Директива 112“) (и по-специално членове 2, 250 и 273), член 4, параграф 3 от Договора за Европейския съюз, член 325 от Договора за функционирането на Европейския съюз и принципа на пропорционалност?

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр.1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена — член 273.

Договор за Европейския съюз — член 4, параграф 3

Договор за функционирането на Европейския съюз — член 325

Посочени разпоредби от националното право

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, Dz.U., 2017 г., позиция 1221, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)

Член 43, параграф 1, точка 10: „От облагане с данък се освобождава: [...] доставката на сгради, строежи или части от тях, освен когато:

- a) доставката е извършена в рамките на първото обитаване или преди него,
- b) между първото обитаване и доставката на сградата, строежа или на частта от тях са изтекли по-малко от 2 години“

Член 43, параграф 10: „Данъчнозадълженото лице може да се откаже от освобождаването от данък, посочено в параграф 1, точка 10, и да избере доставката на сгради, строежи или части от тях да се обложи с данък, при условие че изпълнителят на доставката и приобретателят на сградата, строежа или частите от тях:

- 1) са регистрирани като активни данъчнозадължени лица по ДДС;
- 2) преди деня на извършване на доставката на тези обекти подадат до началника на данъчната служба, който е компетентен по отношение на приобретателя им, общо заявление, че избират доставката на сградата, строежа или частите от тях да се обложи с данък“.

Член 112b, параграф 1: „Ако се установи, че данъчнозадълженото лице:

1) е посочило в подадената данъчна декларация:

a) размер на данъчното задължение под дължимия размер,

b) размер на данъчна разлика за възстановяване или размер на платен данък за възстановяване над дължимия размер,

c) размер на данъчна разлика, с която се намалява размера на дължимия данък в следващи данъчни периоди, над дължимия размер,

d) размер на данъчна разлика за възстановяване, размер на платен данък за възстановяване или размер на данъчна разлика, с която се намалява размера на дължимия данък в следващи данъчни периоди, вместо да посочи размер на данъчно задължение, подлежащ на заплащане на данъчната служба,

2) не е подало данъчна декларация или не е платило сумата по данъчното задължение

- началникът на данъчната служба или началникът на митническо-данъчната служба определя съответния правилен размер на тези суми и налага допълнително данъчно задължение в размер, съответстващ на 30 % от сумата, с която е било занижено данъчното задължение, или от сумата, с която са били завишени данъчната разлика за възстановяване, платеният данък за възстановяване или данъчната разлика, с която се намалява дължимият данък в следващи данъчни периоди“.

Член 112b, параграф 2: „Ако след приключването на данъчна, митническо-данъчна ревизия или в хода на митническо-данъчна ревизия в случаите, посочени в:

1) параграф 1, точка 1, данъчнозадълженото лице подаде корекция на декларацията, отразявайки установените нередности, и плати сумата по данъчното задължение или възстанови недължимо възстановената сума,

2) параграф 1, точка 2, данъчнозадълженото лице подаде данъчна декларация и плати сумата по данъчното задължение

- размерът на допълнителното данъчно задължение е равен на 20 % от сумата, с която е било занижено данъчното задължение, или от сумата, с която са били завишени данъчната разлика за възстановяване, платеният данък за възстановяване или данъчната разлика, с която се намалява дължимият данък в следващи данъчни периоди“.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Закон от 29 август 1997 г. — Данъчен кодекс, Dz. U., 2019 г., позиция 900, изменен)

Член 81, параграф 1: „При липса на разпоредба в противен смисъл, данъчнозадължените лица, платците и събиращите данъка могат да коригират подадена по-рано декларация“.

Член 81b, параграф 1: „Упражняването на правото на коригиране на декларация:

1) се спира докато се провежда данъчното производство или данъчната ревизия — по въпросите, обхванати от производството или ревизията;

2) продължава след приключването на:

a) данъчната ревизия,

b) данъчното производство — по въпросите, необхванати от акта за определяне на размера на данъчното задължение“.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 С обжалваното решение Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Директор на офиса на данъчната администрация във Вроцлав, наричан по-нататък „второинстанционният данъчен орган“) потвърждава акт на Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Началник на данъчната служба в Тшебница, наричан по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“) в частта, в която на дружеството Grupa Warzywna Sp. z o.o. (наричано по-нататък „жалбоподателят“ или „данъчнозадълженото лице“) се налага допълнително задължение за заплащане на данък върху стоките и услугите за декември 2017 г. в размер на 520 316 полски злоти (PLN). В частта, в която се определя размерът на сумата, с която платеният данък превишава дължимия, актът на първоинстанционния данъчен орган е отменен и производството е прекратено.
- 2 Данъчните органи установят, че с нотариален акт от 29 декември 2017 г. данъчнозадълженото лице придобива построен недвижим имот, обитаван в продължение на повече от две години. Нотариалният акт съдържа изявление, че цената на сградите е определена бруто с включен ДДС. Придобиването е документирано допълнително чрез издадена от продавача фактура, в която по-специално е посочена облагаема продажба за нетната сума от 14 209 003,60 PLN и дължим данък в размер на 3 268 070,83 PLN.
- 3 В подадената декларация данъчнозадълженото лице отчита тази сума като платен данък, подлежащ на приспадане. В резултат на това е посочена сума, с която платеният данък превишава дължимия, за възстановяване по банкова сметка.
- 4 Поради започването на данъчна ревизия възстановяване на ДДС не е извършено.

- 5 В ревизионния доклад първоинстанционният данъчен орган се позовава на член 43, параграф 1, точка 10 от Закона за ДДС и приема, че сделката по доставка на недвижимо имущество трябва изцяло да бъде освободена от облагане. Той същевременно посочва, че страните по сделката не са подали изискваното в член 43, параграф 10 от Закона за ДДС заявление за отказ от освобождаване от облагане. Поради това според посочения орган данъчнозадълженото лице няма право на приспадане на платения данък по освободена от облагане доставка на недвижимо имущество.
- 6 Упражнявайки правото си, предвидено в член 81 от Данъчния кодекс, данъчнозадълженото лице подава корекция на декларацията, отразявайки изцяло констатациите от ревизията и посочвайки съответно значително по-малка сума, с която платеният данък превишава дължимия.
- 7 Въпреки подаването на корекцията първоинстанционният данъчен орган издава акт, в който е определена сумата, с която платеният данък превишава дължимия съобразно размера в коригираната декларация, и на данъчнозадълженото лице е определена сумата на допълнителното задължение.
- 8 След подаване на жалба до второинстанционния данъчен орган, последният отменя акта на първоинстанционния данъчен орган в частта, в която се определя размерът на сумата, с която платеният данък превишава дължимия. Според второинстанционния данъчен орган в това отношение корекцията е надлежно подадена и няма основания за издаване на ревизионен акт. Той обаче потвърждава акта в частта, в която се налага допълнителното данъчно задължение, като се позовава на член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС.
- 9 В жалбата до Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Областен административен съд Вроцлав) жалбоподателят иска обжалваният акт да бъде отменен, като по-специално твърди, че са нарушени принципите на пропорционалност и неутралитет на ДДС, и посочва, че в случая държавният бюджет не е понесъл имуществени загуби, тъй като възстановяването на данъка, посочено в декларацията, не е било извършено.
- 10 В отговора си на жалбата второинстанционният данъчен орган иска тя да бъде отхвърлена и поддържа становището, застъпено в обжалвания акт.
- 11 Първоинстанционният съд решава да отправи до Съда на Европейския съюз посочения в диспозитива въпрос и спира производството по делото.

Кратко изложение на мотивите за запитването

- 12 Разрешаването на спора в настоящия случай налага да се прецени дали налагането на санкция под формата на допълнително данъчно задължение, когато погрешното разбиране на съдържанието на разпоредби на практика не е довело до загуба на данъчни приходи, съответства на принципа на

пропорционалност и дали налагането на такива допълнителни задължения всъщност служи за предотвратяване на данъчните измами или е само допълнителна данъчна мярка.

- 13 Според запитващата юрисдикция от досегашната практика на Съда на ЕС относно тълкуването на принципа на пропорционалност следва, че налагането на допълнителни задължения е основателно само с цел предотвратяване на реални данъчни измами.
- 14 Запитващата юрисдикция се позовава на решение от 25 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, съгласно което „при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи. Въпреки това те са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи и следователно да спазват принципа на пропорционалност. [...] Така подобни санкции не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на данъчните измами. За да се прецени дали определена санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва да се вземат предвид по-специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер. [...] Макар запитващата юрисдикция да е тази, която трябва да прецени дали размерът на санкцията надхвърля необходимото за постигането на посочените [...] цели [...], следва да ѝ се посочат някои обстоятелства по главното производство, които биха ѝ позволили да определи дали санкцията [...], е съобразена с принципа на пропорционалност. [...] В това отношение подобна санкция може да насърчи данъчнозадължените лица възможно най-бързо да станат изправни, като внесат неплатената част от данъка, и при това положение да постигне целта за гарантиране на правилното му събиране“.
- 15 По принцип държавите членки могат да налагат санкции, свързани с нарушаване на принципа на общата система на ДДС. Националните мерки, с които се реализират предвидените в член 273 от Директива 112 цели, трябва да бъдат съвместими с принципа на пропорционалност. Налагането на санкции трябва да се преценява не само с оглед на това дали те могат да служат на поставената цел, но и с оглед на това дали не излизат извън необходимото за постигането ѝ (вж. решение на Съда на ЕС от 19 октомври 2017 г., SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 49 и 50).
- 16 Разпоредбата, позволяваща налагането на допълнително данъчно задължение, е включена в Закона за ДДС на 1 януари 2017 г. с Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o [VAT] (Закон от 1 декември 2016 г. за изменение на Закона за [ДДС], Dz. U., 2016 г., позиция 2024).

- 17 Преди това в подобна форма такива санкции е имало в Закона за ДДС до 30 ноември 2008 г., а преди това в Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Закон от 8 януари 1993 г. за данъка върху стоките и услугите и за акцизите). В решение от 29 април 1998 г. Trybunał Konstytucyjny (Конституционен съд) приема, че такива санкции са съвместими с Конституцията. В решение от 15 януари 2009 г. по дело K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, Съдът на ЕС приема, че санкцията, предвидена в разпоредбите от полския закон за ДДС, не противоречи на разпоредбите от Директивата за ДДС.
- 18 В мотивите за изменението, извършено на 1 януари 2017 г., законодателят посочва, че предвид мащаба на извършваните понастоящем злоупотреби с данъка върху стоките и услугите въвеждането отново на този механизъм, чиято цел е подобряване на събирането на ДДС, е обосновано. В правния ред отново са въведени данъчни санкции за ненадлежно определяне на данъка, водещо до занижаване на данъчното задължение или завишаване на сумата, с която платеният данък превишава дължимия, за възстановяване или за отчитане в следващите данъчни периоди, или до възстановяване на данък. Законодателят отбелязва, че въпросните санкции имат преди всичко превантивно значение. Целта е данъчнозадължените лица да бъдат убедени, че надеждното и старателно попълване на данъчната декларация е в техен интерес. Установяване на грешка при определянето съответно води след себе си задължение за заплащане на начисляваното допълнително данъчно задължение.
- 19 За това превантивно значение на въведените санкции говорят разпоредбите, определящи в какви случаи санкции не се налагат. Това се прави, когато данъчнозадълженото лице само коригира грешката и плати разликата, компенсираща занижаването на данъка или завишаването на сумата за възстановяване, по всяко време преди деня, в който започва данъчната или финансовата ревизия.
- 20 Запитващата юрисдикция разбира легитимността на целта данъчнозадължените лица да бъдат убедени, че надлежното и старателно попълване на данъчната декларация е в техен интерес, но обръща внимание, че в случаите, засягащи ДДС, трябва да се отчита сложната правна материя и повишената възможност за допускане на грешка. Ярък пример е именно правната уредба по член 43, параграф 1, точка 10 от Закона за ДДС, която вече е била предмет на решение на Съда на ЕС от 16 ноември 2017 г. по дело Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, както и изключително обширната практика на националните административни съдилища. В правната уредба по член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС по никакъв начин не се отчита хипотеза като разглежданата в главното производство, в която неправилното определяне на данъка се дължи на извършената от двете страни по сделката погрешна преценка дали дадена доставка подлежи на облагане с ДДС. В такава хипотеза всъщност не се стига до загуба на данъчни приходи, тъй като данъкът — макар и недължим — е платен от

продавача. Ако и двете страни веднага бяха счели сделката за освободена, данъкът всъщност нямаше да бъде платен.

- 21 Трябва впрочем да се отбележи, че в практиката на националните съдилища по дела като това в главното производство неяснотата на разпоредбите (член 43, параграф 10 от Закона за ДДС) се отчита и се приема, че сделки, подобни на извършената от данъчнозадълженото лице, са облагаеми, а приобретателят има право да приспадне платения данък. В разглеждания случай обаче данъчнозадълженото лице приема констатациите от ревизията и се отказва от приспадане на платения данък, приемайки че сделката е освободена от ДДС. Тъй като обаче това лице заплаща на продавача цялата сума по фактурата, на практика то поема цялата икономическа тежест от този данък, което също така противоречи на принципа на неутралитет (ако се приеме изразеното в съдебната практика виждане, че сделката е облагаема). Стига се всъщност до нарушаване на принципа на неутралитет на ДДС.
- 22 Както посочва Съдът на ЕС, „[п]ринципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим“ (решение на Съда на ЕС от 11 април 2013 г., Руседеспред ООД, C-138/12, EU:C:2013:233, т. 35).
- 23 В такива случаи последиците от въведената правната уредба противоречат на посочената по-горе цел. Всъщност необходимостта да се плати допълнително задължение обезкуражава данъчнозадълженото лице да приемат констатациите от ревизията и доброволно да платят данъка ведно с лихвите. Нещо повече, това противоречи на правото на данъчнозадълженото лице да подаде корекция, произтичащо от член 81b от Данъчния кодекс, и е един вид капан за данъчнозадълженото лице. То разполага с право, за чието упражняване обаче му се налага допълнителна санкция. Тази санкция същевременно засяга на практика данъчнозадълженото лице, което е получило погрешно съставената фактура, а не лицето, което я е съставило погрешно.
- 24 Във формата, в която е въведена, разпоредбата също така по никакъв начин не отчита намерението на данъчнозадълженото лице, тоест дали занижаването на данъка се е дължало на измама или пък на грешка. Трябва да се подчертае, че поради неяснотата на разпоредбите от Закона за ДДС и честите му изменения данъчните органи също многократно са ги тълкували

погрешно. В много случаи правилното разбиране на разпоредбите се е определяло само в практиката на съдилищата, а в краен случай в практиката на Съда на ЕС. В разпоредбата обаче се предвижда налагането на санкции на данъчнозадължените лица и в случай например на погрешно прилагане на общоизвестна практика. Въпросната санкция съответно има очевидно репресивен, а не превантивен характер.

25 Както се посочва в решение на Съда на ЕС от 26 февруари 2013 г., *Hans Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, „от член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива [112], които възпроизвеждат по-специално разпоредбите на член 2 и на член 22, параграфи 4 и 8 от Шеста директива, в редакцията му с член 283 от същата директива, и от друга страна, от член 4, параграф 3 ДЕС, в областта на ДДС всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите. [...] В допълнение, член 325 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с незаконната дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат възпиращи и ефикасни мерки, и по-специално ги задължава да приемат същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на Съюза, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им интереси [...]. Доколкото съгласно член 2, параграф 1 от Решение 2007/436/ЕО, Евратом на Съвета от 7 юни 2007 година относно системата на собствените ресурси на Европейските общности [...] собствените ресурси на Съюза включват приходите, получени от прилагането на унифицирана ставка към хармонизираната основа на ДДС, определена според правилата на Съюза, съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, тъй като всеки пропуск при събирането на първите е възможно да доведе до намаляване на вторите. [...] Ето защо данъчните санкции и наказателното преследване за престъпления против данъчната и осигурителната система като тези, които са били или са насочени срещу подсъдимия по главното производство поради предоставената невярна информация за целите на ДДС, представляват прилагане на член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/12 (предишни членове 2 и 22 от Шеста директива) и на член 325 ДФЕС, и следователно на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата [на основните права]“.

26 Същевременно в решение на Съда на ЕС от 17 януари 2019 г., *Дзиев*, C-310/16, EU:C:2019:30, точка 30, се посочва, че „макар санкциите и административните и/или наказателните производства във връзка с тези санкции, които държавите членки въвеждат, за да се борят с нарушенията на хармонизираните разпоредби в областта на ДДС, да попадат в обхвата на тяхната процесуална и институционална автономия, тази автономия все пак е ограничена, освен от принципа на пропорционалност и от принципа на равностойност, чиято приложимост в случая не се оспорва, и от принципа на

ефективност, който изисква посочените санкции да имат ефективен и възпиращ характер“.

- 27 Принципите на житейския опит показват, че истинският измамник не е заинтересован от разкриването на своите действия като сам подаде корекция на декларация. Следователно вид санкции, като предвидената в член 112b, параграф 2 от Закона за ДДС, не изпълнява адекватно превантивната функция спрямо потенциалните извършители на измами.
- 28 Поради това автоматичното налагане по силата на закона на допълнително задължение във всички случаи, при които има занижаване на задължения или завишаване на размер на данъка за възстановяване — дори когато данъкът на практика е бил платен от друг субект или до възстановяване на завишената сума не се стига — според запитващата юрисдикция е средство, което не е подходящо за постигането на целта за предотвратяване на данъчните измами, предвидена в член 273 от Директива 112, и което надхвърля необходимото за постигане на целите за гарантиране на правилното събиране на данъка и за недопускане на данъчните измами. Не се отчита също видът и тежестта на нарушението. Не се отчита и фактът, че органът не е изгубил данъчни приходи и нищо не сочи, че е извършена данъчна измама (решение на Съда на ЕС от 25 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).

При това положение, тъй като счита, че преюдициалното запитване е необходимо за разрешаването на разглеждания от него спор, на основание член 267 ДФЕС Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Областен административен съд Вроцлав) реши да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.